

Derecho a usar como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría el Impuesto Territorial pagado en el caso que indica.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar que el Banco que indica mantiene el derecho a usar el Impuesto Territorial como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, respecto de la operación de arrendamiento con opción de compra que describe.

I.- ANTECEDENTES:

Por escritura pública de fecha 30 de octubre de 2009, XXXXXX (el "Banco"), como arrendadora, y Fundación YYYYYY, posteriormente la Universidad YYYYYY (la arrendataria), celebraron un contrato de arrendamiento con opción de compra (el "Contrato") sobre un inmueble ubicado en Viña del Mar (el "Inmueble").

En la cláusula PRIMERA de dicho contrato se establece que: *“El inmueble arrendado. - (uno) Por instrucciones de la arrendataria y con el preciso y exclusivo objeto de dárselo en arrendamiento, conforme a las estipulaciones contenidas en las cláusulas que siguen, XXXXX, procederá a adquirir para sí el inmueble correspondiente al Lote ...”*

Seguidamente se indica en esta misma cláusula: *“(dos) Asimismo, por instrucciones de la arrendataria y con el único y exclusivo objeto de entregárselos en arrendamiento, XXXXX procederá a financiar y adquirir la construcción, instalaciones y bienes muebles destinados a su habilitación, en el inmueble arrendado de un conjunto de edificios destinados a educación superior, estacionamientos, áreas verdes y urbanización, hasta por un monto máximo de...”* Y luego señala: *“Corresponderá a la arrendataria la contratación de la empresa constructora que llevará a cabo las obras antes referidas, en los términos que estime conveniente, para lo cual XXXXX, en este acto, la faculta gratuita e irrevocablemente...”*

En la cláusula SEXTA del contrato, se establece: *“(cuatro) Corresponderá a la arrendataria el pago del Impuesto Territorial que grava al inmueble arrendado y...”*

Finalmente, el contrato establece en su cláusula DECIMOSEGUNDA: *“(DOS) Al término del arrendamiento, la arrendataria podrá optar por alguna de las siguientes alternativas: a) Devolver el bien arrendado a la arrendadora; b) Celebrar un nuevo contrato de arrendamiento; o c) Comprar el inmueble arrendado.”*

Manifiesta en su presentación que, antes de que se aprobara la Reforma Tributaria contenida en la Ley N°20.780 y Ley N°20.899, y atendida la existencia de una propuesta de modificación al uso del crédito por Impuesto Territorial, las partes del Contrato acordaron, por escritura pública de fecha 1 de septiembre de 2014, modificar la cláusula sexta del Contrato relativa a la obligación del pago de dicho impuesto, la cual quedó redactada en el siguiente sentido:

“(cuatro) Corresponderá al XXXXX el pago del Impuesto Territorial o contribuciones de bienes raíces que gravan al inmueble arrendado, devengadas durante la vigencia del contrato, siempre que las disposiciones legales o administrativas mantengan el beneficio tributario a que tiene derecho XXXXX, o lo establezcan en el futuro, consistente en la utilización del Impuesto Territorial pagado, como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría. En caso que XXXXX perdiere el derecho a tal beneficio en todo o en parte por el hecho que se modifique la legislación tributaria vigente, corresponderá a la arrendataria el pago del Impuesto Territorial que, como consecuencia de la modificación legal mencionada, no otorgue a XXXXX derecho a dicho crédito. XXXXX deberá acreditar a la arrendataria el oportuno cumplimiento de esta obligación.”

En relación a lo anterior, a juicio de la consultante, el Banco, respecto del contrato de arrendamiento con opción de compra de la propiedad, califica en la norma especial que favorece con el crédito por Impuesto Territorial a las *“empresas constructoras en general y las empresas inmobiliarias, por los*

inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior, clasificadas en el N° 3, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”, por tanto, dicha entidad tiene derecho a usar como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría el Impuesto Territorial pagado.

II.- ANÁLISIS:

Antes de la Reforma Tributaria, incorporada a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por la Ley N° 20.780, tenían derecho a rebajar el Impuesto Territorial pagado contra el IDPC, en lo que atañe a la situación consultada, los siguientes contribuyentes:

- i. Los que explotaban en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces no agrícolas mediante su arrendamiento o entrega en usufructo a título oneroso y cuando la renta de arrendamiento total anual obtenida, debidamente actualizada al término del ejercicio, era superior al 11% del avalúo fiscal del conjunto de dichos bienes, vigente al 31 de diciembre del año respectivo, según disponía la letra d) del N° 1 del artículo 20 de la LIR;
- ii. Las sociedades anónimas que poseían o explotaban a cualquier título bienes raíces no agrícolas, gravándose la renta efectiva de dichos bienes determinada mediante contabilidad completa, según disponía el inciso final de la letra d) del N° 1 del artículo 20 de la LIR; y
- iii. Las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construían o mandaban a construir para su venta posterior, procediendo el citado crédito en estos casos desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según disponía el inciso segundo de la letra f) del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

Posteriormente, mediante la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, se incorporaron limitaciones a este beneficio tributario, las cuales fueron interpretadas por este Servicio en la Circular N° 37, de 2015. En particular, la Ley N° 20.780 eliminó la posibilidad de rebajar el Impuesto Territorial del IDPC cuando los bienes raíces no agrícolas se entreguen en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, por parte de un contribuyente que declare su renta efectiva según contabilidad completa, sin embargo, mantuvo el beneficio tributario para la situación excepcional incorporada por la Ley N° 19.738¹, en los términos transcritos en el punto iii.- anterior.

En efecto, según el texto modificado por la Ley N° 20.780, en la letra c) del actual artículo 20 de la LIR, se mantuvo el beneficio tributario en análisis para las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior, procediendo el crédito en estos casos por el Impuesto Territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según certificado extendido por la Dirección de Obras Municipales que corresponda, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N° 458, del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo.²

Cabe recordar que la redacción de la norma actualmente contenida en la letra c) del artículo 20 de la LIR, fue originalmente incorporada por la Ley N° 19.738, de 2001, para permitir que las inmobiliarias o constructoras pudieran rebajar el Impuesto Territorial pagado por aquellos bienes raíces que mantenían en stock para su venta³, pues esa ley eliminó el crédito del Impuesto Territorial contra el IDPC a que tenían derecho las personas que debían pagar este último impuesto correspondiente a las actividades clasificadas en los N°s 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, sin embargo, exceptuó de esta limitación a las actividades de construcción e inmobiliaria.

Del tenor literal de la norma contenida en la letra c) del artículo 20 de la LIR, en el caso consultado, el Banco tendrá derecho a rebajar del Impuesto de Primera Categoría, el Impuesto Territorial pagado por el inmueble que fue objeto del contrato de leasing con la Universidad YYYYY, en la medida que cumpla los siguientes requisitos:

- (i) Califica como empresa constructora o inmobiliaria;
- (ii) Ha mandado a construir el inmueble para su venta posterior; y
- (iii) Existe una recepción definitiva de obras de edificación conforme a lo establecido en el

¹ Ley N° 19.738, Ley contra la Evasión Tributaria, publicada en el D.O. el 19.06.2001.

² Según lo instruido en la letra a.3) del N° 4 de la Circular N° 37, de 2015.

³ Historia de la Ley N° 19.738, Pág. 191. <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/lista-de-resultado-de-busqueda/19738/>

artículo 144 del D.F.L. N° 458, del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo.

En relación al numeral (i), cabe precisar que, atendiendo a la historia legislativa de la norma, el concepto de empresa constructora o inmobiliaria debe entenderse referido a la actividad económica ejercida por el contribuyente, y no necesariamente a un giro particular de una empresa, pues al limitar el crédito en análisis mediante la Ley N°19.738, expresamente se buscó no afectar la actividad de la construcción, de manera que aquellas empresas que construían inmuebles para su posterior venta pudieran continuar rebajando el Impuesto Territorial pagado por dichos inmuebles, contra el Impuesto de Primera Categoría.

Al respecto, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el Servicio⁴, el derecho a rebajar el Impuesto Territorial del IDPC, nace cuando la explotación del bien que soporta el pago del Impuesto Territorial es la que genera la renta afecta al IDPC del cual el contribuyente tiene derecho a deducir el señalado Impuesto Territorial. Conforme con ello, en el caso de las empresas constructoras e inmobiliarias a las que se refiere la letra c), del N° 1 del artículo 20 de la LIR, la explotación de tales bienes consiste en su enajenación, que es la actividad que genera, precisamente, la renta afecta al IDPC.

Estas instrucciones han señalado, que el crédito “sólo procede en contra del IDPC que se determine o declare por rentas obtenidas por los contribuyentes señalados y se acredite la renta en la forma indicada. Por lo tanto, si dentro del total del IDPC que se declara se comprenden también rentas provenientes de actividades que no dan derecho al citado crédito, el contribuyente debe efectuar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado sólo del IDPC que afecta a aquellas actividades de las cuales autoriza la LIR su deducción”.

Por lo anterior, considerando que el Banco principalmente percibe rentas provenientes de actividades que no dan derecho al crédito que motiva la consulta, este contribuyente deberá efectuar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado solo del IDPC que afecta a aquella actividad de la cual autoriza la LIR su deducción.

Respecto al numeral (ii), de los términos del contrato de leasing, acompañado a la presentación, es factible establecer que el Banco ha adquirido y construido el inmueble objeto del contrato para su posterior venta. Al respecto, cabe tener presente que, el ánimo que guía la adquisición de los bienes que da en arrendamiento con opción de compra es claramente la reventa ya que esta es una posibilidad cierta que no depende de la voluntad, este caso, del Banco, sino que de la de su contraparte. En otras palabras, se podrá deducir el crédito en cuestión aun por los períodos en que el inmueble se encuentra en la etapa de arriendo, y no solo en el ejercicio de su venta, ya que la figura de leasing corresponde a un único contrato, cuya renta se vincula en su totalidad, con la transferencia de la propiedad objeto del mismo.

El punto (iii) deberá ser probado en la instancia de fiscalización correspondiente, mediante el certificado de recepción definitiva de obras de edificación.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme a lo expuesto en el Análisis, se confirma el criterio consultado, en el sentido que, el Banco, respecto del inmueble que fue objeto del contrato de arrendamiento con opción de compra, califica en la norma especial que favorece con el crédito por Impuesto Territorial a las empresas constructoras en general y las empresas inmobiliarias, por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior, clasificadas en el N° 3, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por tanto, dicha entidad tiene derecho a usar como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría el Impuesto Territorial pagado, en conformidad a lo dispuesto en la letra c) del artículo 20 de la LIR. Sin embargo, deberá efectuar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado solo del IDPC que afecta a aquella actividad de la cual autoriza la LIR su deducción, esto es, a las rentas provenientes del inmueble, conforme a las instrucciones impartidas en la Circular N° 37, de 2015.

Se hace presente que el Impuesto Territorial que puede ser utilizado como crédito en este caso particular, es aquel que se paga durante toda la vigencia del contrato de leasing, aun por los

⁴ Circulares N°s 35 de 1998; 37 de 2015.

períodos en que el inmueble se encuentra en la etapa de arriendo, y no solo en el ejercicio de su venta, ya que la figura de leasing corresponde a un único contrato, cuya renta se vincula en su totalidad, con la transferencia de la propiedad objeto del mismo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°1182, de 30-04-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos